

## الفصل السادس: أدلة الإثبات ومعايير التدقيق الدولية

تعتبر أدلة الإثبات ومعاييرها بمثابة المبادئ التي تحكم عملية المراجعة و التي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من قيامه باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة و التي يراها ضرورية في جميع مراحل عملية المراجعة بدءاً من الإعداد لعملية المراجعة و الانتهاء بكتابة التقرير.

### المبحث الأول: أدلة الإثبات

#### المطلب الأول: مفهوم وخصائص أدلة الإثبات

##### الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات:

أدلة الإثبات في التدقيق هي كل ما يستطيع المدقق أن يجمعه من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها تكون الأساس في مساعدة المدقق على تكوين رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية للمنشأة وفي تأييد ما يتضمنه تقريره في الوقت نفسه.

و يمكن تعريفها ايضاً بأنها كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

كما أوضح معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن أدلة الإثبات هي جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول الى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه في عملية التدقيق.<sup>1</sup>

و من مختلف التعاريف السابق نستنتج أن أدلة الإثبات عبارة إجراء يقوم به المدقق الخارجي للتوصل الى استنتاجات التي يكون على أساسها رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية.

##### الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء و العمري أصيلة، دور أدلة الإثبات تحسين جودة عملية التدقيق وفقاً لمعايير في التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 2، 2021، ص 527

تتسم أدلة الإثبات بخاصيتين أساسيتين هما مناسبة الأدلة و كفايتها<sup>1</sup>.

**1- مناسبة الأدلة:** إن مناسبة الأدلة أو ملائمة الدليل هو المؤشر الذي يقاس به نوعية الدليل و حتى يكون هذا الأخير مناسب يجب أن يكون ذات أهمية و موثقية متصلة بأهداف التدقيق المتعلقة بالمعاملات و أرصدة الحسابات و الأفصاحات ذات الصلة فإذا أعتبر الدليل أكثر مناسبة فهذا يساعد في اقتناع المدقق بأن البيانات المالية مقبولة و يعتمد تحسن مناسبة الأدلة على إتباع إجراءات التدقيق الأكثر أهمية و موثقية و ليس بكمبر حجم العينة.

**2- كفاية الأدلة:** تعني كفاية كمية الأدلة اللازمة التي يقوم المدقق بجمعها لإجراء عملية التدقيق حيث أنه يعتمد على خبرته و أحكامه المهنية في جمع القدر الكافي المقنع من هذه الأدلة.

### المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات

**1- الشهادات:** يتم الحصول على هذه الشهادات من داخل و خارج المنشأة و من خلال الشهادات يتم الحصول على دليل اثبات على حدوث بعض الحقائق و صحتها.

**2- الملاحظة:** يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواء كان بالنظر أو الاستماع لتحقيق اهداف تدقيق معينة خلال زيارته المختلفة فقد يقوم بملاحظة الاجراءات التي يقوم بهاء الموظفون عند ادائهم للنشاطات او ملاحظة بعض الأصول فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق بملاحظة الموظفين الذين يقومون بالجرد لمعرفة فيما إذا كانوا يلتزمون بإجراءات الجرد المعروفة والتي تم بيانها في دليل اجراءات خاصة بها لدى المنشأة.

**3- الاستفسارات:** اذ يحصل المدقق على المعلومات من العميل و موظفيه و قد تكون هذه المعلومات مكتوبة أو شفوية و قد تتعلق بالرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات و الإجراءات الواضحة التي تؤدي الى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية و قد تتعلق بالالتزامات المحتملة و الاحداث العادية و اللاحقة و اي امور اخرى<sup>2</sup>.

انوبلي نجلاء و العمري أصيلة، المرجع السابق نفسه، ص 528.  
سلطة رحاب و سياد مهري، أدلة إثبات المدقق الداخلي و دورها في دعم التدقيق الخارجي، مذكرة ماستر، جامعة أدرار، الجزائر، ص 25.

4- المصادقات: هي إجابات مكتوبة أو شفوية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية حيث يتم المصادقة عليها على أرصدة معينة أو بيان الارصدة الموجودة لدى الطرف الاخر أو على الأوراق خاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت اشراف المدقق حيث يتطلب العميل من الطرف الاخر اعادة الجواب الى المدقق مباشرة وتنقسم الى:

- المصادقات الإيجابية وهي التي تتطابق مع ماهو موجود.

- المصادقات السلبية هي التي لا تتطابق مع ماهو موجود في المؤسسة.

5- الفحص الفعلي: يعتبر من أقوى أنواع أدلة الإثبات ويعتمد على الوجود الفعلي و يشمل قيام المدقق بفحص او عد الاصول الملموسة مثل المخزون و النقدية و الاصول الثابتة و مطابقة ذلك مع السجلات و من خلال الجرد يمكن ان نتوصل الى دليل اثبات وجود الأصول كما ان فحص المستندات ذات القيمة او التي لها قيمة بحد ذاتها مثل الشيكات و شهادات و اوراق القبض يعني نوع من الفحص الفعلي.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: معايير أدلة الإثبات الجزائرية

سنتطرق إلى المعايير الجزائرية للتدقيق الستة عشر (16) حسب اصداراتها و تسلسلها الزمني .

### الفرع الأول : الاصدارات الاولى لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية

حسب المقرر رقم 02 المؤرخة في 04 فيفري 2016 الصادرة عن وزارة المالية و الذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها و تناول بعض الأساسيات لها و ابراز كل معيار كما هو مبين في الجدول التالي<sup>2</sup> :

<sup>1</sup>المرجع السابق ذكره، ص26.

<sup>2</sup> وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للمدققين، رقم 002 ، الجزائر، 04 فيفري 2016.

المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيق المعيار	هدف المدقق في اطار هذا المعيار
م.ج.ت 210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة حول أحكام مهام التدقيق	قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على اساسها قد تم الاتفاق عليها.
م.ج.ت 505	التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لاجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على ادلة مثبتة <sup>1</sup>	هو تصور ووضع حيز التنفيذ الاجراءات اللازمة بهدف الحصول على ادلة مثبتة ذات دلالة.
م.ج.ت 560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والاحداث اللاحقة	يتطرق هذا المعيار الى إلتزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لاقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية .	-الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي تدل على أن الاحداث اللاحقة التي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية ،قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق . -المعالجة الملائمة لأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.
م.ج.ت 580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من	الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة يؤكد أن هذه الاخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك

<sup>1</sup>وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للمدققين، رقم 002 ، الجزائر، 04 فيفري 2016.

المتعلقة بإعداد القوائم المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق. <sup>1</sup>	طرف الادارة في إطار مراجعة القوائم المالية		
--	---	--	--

### الفرع الثاني : الاصدارات الثانية لادلة الاثبات الجزائرية

حسب المقرر رقم 150 المؤرخة في 11 أكتوبر 2016 الصادرة عن وزارة المالية و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها و تناول بعض الاساسيات و ابراز كل معيار .

المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيق المعيار	هدف المدقق في اطار هذا المعيار
م.ج.ت 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية <sup>2</sup>	يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.	-تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية ، وفي هذا الإطار يلزم المدقق باعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان و حجم الأعمال التي يتعين إنجازها.
م.ج.ت 500	العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع اجراءات التدقيق قصد الحصول	هو تصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق بالتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رايه.

<sup>1</sup> وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للمدققين، رقم 002 ، الجزائر، 04 فيفري 2016.  
<sup>2</sup> وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للمدققين، رقم 150 ، الجزائر، 11 اكتوبر 2016.

	على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج يستند عليها لتأسيس رايه		
م.ج.ت 510	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية	جمع العناصر المقنعة الكافية التي تسمح بضمان : -نقل ارصدة افعال السنة المالية السابقة عند إعادة الافتتاح تم بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلاف له تأثير معبر على القوائ المالية للسنة الجارية . ثبات استخدام الطرق المحاسبية ، أو التسجيل الصحيح لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق.
م.ج.ت 700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية، إضافة الى شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.	-تشكيل رأي حول القوائم المالية على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة . -التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

### الفرع الثالث : الاصدارات الثالثة لأدلة الاثبات الجزائرية

حسب المقررة رقم 23 المؤرخة في 15 مارس 2017 الصادرة عن وزارة المالية و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها و تناول بعض الاساسيات لها و ابراز كل معيار.

المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيق المعيار	هدف المدقق في اطار هذا المعيار
م.ج.ت 520	الاجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للاجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، إضافة إلى الزامية أداء المدقق لاجراءات تحليلية أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات و الذي يتم في نهاية التدقيق.	جمع العناصر الدالة و الموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية -تصور و أداء اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق بين القوائم المالية ومعرفته المكتسبة حول الكيان
م.ج.ت 570	استمرارية الاستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلالفي اعداد القوائم المالية	جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بمدى التزام الإدارة في إعداد القوائم المالية بفرض استمرارية الاستغلال . -استخلاص نتائج حول وجود أو عدم وجود عدم يقين معتبر مرتبط بأحداث من شأنها بعث الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية و تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة .
م.ج.ت 610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن أهمية التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات	امكانية الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي لاحتياجات مهمته في : تحديد امكانية و مدى استخدام الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين . تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات مهمته

	دلالة للقيام بمهمته.		
م.ج.ت 620	إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عند استعانتته بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.	تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الإستعانة بخبير . - تحديد ما إذا كانت أعمال الخبير الذي عينه ملائمة لاحتياجات التدقيق. <sup>1</sup>

#### الفرع الرابع : الاصدارات الرابعة لأدلة الاثبات الجزائرية

حسب المقررة رقم 77 المؤرخة في 24 سبتمبر 2018 الصادرة عن وزارة المالية و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها و تناول بعض الاساسيات لها و ابراز كل معيار.

المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيق المعيار	هدف المدقق في اطار هذا المعيار
م.ج.ت 230	وثائق التدقيق	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.	تحضير الوثائق التي : تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة -تؤكد أنه تم التخطيط للتدقيق وفقا للمعايير الجزائرية تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة في مهمة التدقيق المستقبلية تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية النوعية و التفقيشات المنجزة .

وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للمدققين، رقم 23 ، الجزائر، 15 مارس 2017<sup>1</sup>



<p>. يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص: -وجود المخزونات وحالتها - اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان - تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.</p>	<p>يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا لمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية</p>	<p>العناصر المقنعة اعتبارات خاصة</p>	<p>م.ج. ت 501</p>
<p>يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.</p>	<p>يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما ، ووضع فحوص لاجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السبر</p>	<p>السبر في التدقيق</p>	<p>م.ج. ت 530</p>
<p>الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من :-التقديرات المحاسبية بما في فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة . -المعلومات المقدمة في الملحق المتعلقة بها ذات دلالة .</p>	<p>يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية ، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية.</p>	<p>تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية لمقيمة الحقيقية و</p>	<p>م.ج. ت 540</p>

		المعلومات الواردة المتعلقة به.	
--	--	--------------------------------------	--